

应纳税款、核定税款 和偷税数额关系的法律解释

李 刚

内容提要: 在一些实际案例中, 税务机关对能否将核定税款作为对纳税人予以偷税处罚的数额依据心存疑虑。尽管在理论上既有肯定说、又有否定说, 但在实践中税务机关大多持否定说。本文并未对该问题作全面的分析, 而只是从法律解释的角度, 紧扣有关法律法规, 论证了应纳税款、核定税款与偷税数额之间的关系, 从而支持了肯定说的观点。

关键词: 应纳税款 核定税款 偷税数额 法律解释

一、案例引出的问题

纳税人甲被税务机关查处。经查: 甲于某年有账上不列和少列收入, 多列成本、费用, 并进行虚假纳税申报的行为。税务机关已初步查实其少缴的税款达100万元。当税务机关正要进行彻底稽查时, 甲将账簿、凭证销毁, 致使稽查工作无法进一步进行。税务机关根据《中华人民共和国税收征收管理法》以下简称《税收征管法》第三十五条以及《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《实施细则》)第四十七条, 核定甲当年的应纳税款为300万元; 另查甲当年已申报纳税100万元。税务机关在补多少税款方面不存在异议, 但在甲的偷税数额上, 存在两种意见: 一种认为偷税数额应为200万元(核定税款300万元 - 已申报纳税100万元), 即主张将核定税款数额认定为偷税数额, 可称为肯定说; 另一种则认为偷税数额应仅为初步查实的100万元, 而不能把核定税款数额与已申报纳税税款之间的差额作为偷税数额来认定, 可称为否定说。

肯定说和否定说的分歧主要在于两个方面:

一方面是核定税款的法律效力; 另一方面是对《税收征管法》第六十三条第1款规定的理解。该款规定: “纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证, 或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入, 或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报, 不缴或者少缴应纳税款的, 是偷税。对纳税人偷税的, 由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金, 并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款; 构成犯罪的, 依法追究刑事责任。”从中可以看出, 解决分歧的核心在于核定税款是否具有作为偷税处罚依据的法律效力。从法律解释学的角度来看, 能否将核定税款作为处罚依据, 至少必须明确两个问题: 一是《税收征管法》第六十三条第1款中所称“应纳税款”与“偷税数额”之间的关系; 二是该款中所称“应纳税款”是否包括税务机关的“核定税款”。

但通观《税收征管法》与《实施细则》的条文, 无法找到对上述两个问题明确的字面界定。不仅如此, 在笔者所搜索的税法文件范围内, 也

该案例由厦门市国家税务局政策法规处提供, 感谢该局李垂福先生在与作者的多次交流中所提供的实务经验与富有启发意义的观点。

没有发现有其他税法文件对“核定税款”与“应纳税款”两者间关系做出直接的规定。由此产生了一个疑问,即《税收征管法》为何没有对上述两个问题,尤其是“核定税款”与“应纳税款”之间的关系加以明确规定?换言之,这构成了税法规范的一个所谓“漏洞”,应当予以填补,这正是本文研究的主要目的,下文拟综合若干法律解释因素加以递进式分析。

二、应纳税款、应纳税额和偷税数额之间的关系

(一) 从文义解释看应纳税款的含义

德国著名法学家卡尔·拉伦兹认为,首先应该依据字义来解释法律概念和法律条文,“文字的解释都始于字义。”即始于文义解释。文义解释圈定了法律解释的最大范围;如果超出了解释对象的可能文义,那就超出了纳税人的认知范围和可预期的范围,于是就不再是解释,而是类推。

“应纳税款”是《税收征管法》的法条用语,该法共有十二条十八处,《实施细则》共有五条五处提到了“应纳税款”一词,但没有任何一条对其内容进行定义。因此,需要首先从一般字义方面去解释。

该词由四个字所组成,其中,“纳”、“税”和“款”三字都属于表征事实的字,在该词中的含义是确定且惟一的,不会造成对该词解释的多向性;而“应”字则隐含着“应纳税款”的价值取向,是造成该词理解上疑义的关键。“应”字在汉语中属于多义字,有十种含义。在这十种含义中,与“应纳税款”这一特定语境相契合的含义有两种,即“应答,承诺”和“应当,该当”。由此,从一般文义来看,“应纳税款”可以有两种解释:一是纳税人承诺向国家缴纳的税收款项,二是纳税人应当向国家缴纳的税收款项。如果是从税收起源或者税收法定主义的角度来看,采取第一种解释是合理的,该种解释以纳税人权利为取向,暗含着税收系以纳税人的“同意”为前提,“应纳税款”是纳税人对国家的一种承诺,因此应纳税款数额的大小取决于纳税人的承诺或应答,作为税务机

关单方意思表示的“核定税款(行为)”就不应当包括在“应纳税款”内。但以上系从抽象的理论层面来讨论应纳税款在有关税收起源的宏大背景下可能具有的本质涵义,而本文需要回答的却是作为法条用语的“应纳税款”在具体的实践操作中应作何解的疑问。故而在将第一种解释作为“应纳税款”之抽象含义的同时,对于实务中已然具体化了的“应纳税款”则应采用第二种解释,亦即意味着“应纳税款”是纳税人应当向征税者履行的义务,具有一定的强制性,可以简称为“义务说”;应纳税款数额的多少在自行申报情形下依纳税人申报而定,在核定课税情形下则依税务机关的核定行为而定,如此,则“核定税款”理应包含于“应纳税款”的范畴之中。

此外,由于税收(征纳)法律关系主体双方所处立场不同,“应纳税款”一词对各方主体分别而言,其通常的语义在保持上述共性的基础上又有如下略微差异:从纳税人角度,是指纳税人依法定纳税义务所缴纳的款项;从征收主体、主要是税务机关角度,是指税务机关依法向纳税人征收的款项。《税收征管法》和《实施细则》有时在法条中把“应纳税款”简称为“税款”,例如《税收征管法》第六十三条第1款所规定的:“……不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。对纳税人偷税的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;……”从中可以看出,后面两个“税款”指称的是前面所提到的“应纳税款”;此外,《税收征管法》第二十二条第2款、第三十七条、第三十八条第1款和第2款、第四十四条、第六十四条第2款、第六十五条,以及《实施细则》第七十四条和第九十八条等条文中提到的“应纳税款”与“税款”两词之间的关系,均可理解为后者是前者的简称。

(二) 从体系解释看“不缴或者少缴的应纳税款”与“偷税数额”之间的关系

根据《税收征管法》第六十三条第1款所规定的“……不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。对纳税人偷税的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的

[德]卡尔·拉伦兹著,陈爱娥译《法学方法论》,商务印书馆2003年版。
辞海编辑委员会《辞海》,上海辞书出版社1999年版。

税款、滞纳金 并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;……”从前述文义解释的角度 其实已经可以得出结论:“不缴或者少缴的应纳税款(简称‘税款’)就等于‘偷税数额’ 同时也构成了税务机关给予偷税罚款时的数额依据。换言之,从‘不缴或者少缴的应纳税款’到‘不缴或者少缴的应纳税额’再到‘偷税数额’之间具有逻辑的一致性和连续性。

从体系解释的角度会进一步验证上述结论,首先就《税收征管法》内部体系而言,可以发现《税收征管法》的第五章“法律责任”中,凡是以违法金额作为基数来计算罚款倍数的条文,其对作为罚款基数的违法金额的界定与第六十三条的逻辑是保持一致的。例如根据第六十四条第2款,税务机关对于纳税人不进行纳税申报、不缴或者少缴应纳税款的行为给予罚款的计算基数即为纳税人不缴或者少缴的税款;再如根据第六十五条,税务机关对于采取转移或者隐匿财产的手段妨碍税务机关追缴欠缴税款的纳税人,给予罚款的计算基数即为其欠缴的应纳税款;还有其他如第六十六条第1款关于骗取国家出口退税款、第六十七条关于抗税拒缴税款、第六十八条关于在规定期限内不缴或者少缴应纳或者应解缴的税款、第六十九条关于扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款等行为的規定,莫不如此。

其次,就有关偷税行为的法律规定体系而言,由于偷税违法行为与偷税犯罪行为具有同质性,区别只是在于程度轻重,因此,当我们将“体系”的范畴由《税收征管法》扩展到《刑法》当中原有关于偷税罪的规定时,可以更加明确地验证上述结论。此外,2002年11月4日《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》(法释[2002]33号)的第1条也可佐证。

至此,本文论证了“应纳税款(简称‘税款’)与‘偷税数额’具有一致性。接下来,如果“应纳税款应当包括核定税款”这一命题可以成立,那么,“不缴或者少缴的核定税款”当然也就与“偷

税数额”具有了一致性,从而可以作为税务机关给予偷税罚款的计算基数。

三、应纳税款、核定税款和偷税数额三者之间的关系

“核定税款”并非《税收征管法》的法条用语,该词只是在法条词语的使用中按照应有逻辑所推断出来的词语。而如前所述,“应纳税款”作为《税收征管法》的法条用语,尽管对不同的税收法律关系主体来说其含义有所差异,但均是对纳税人所负纳税义务具体化的描述。因此,不论采取何种税收确定方式,也不论是对纳税人还是对税务机关而言,其依法缴纳或者征收的税款都应构成纳税人的应纳税款。

税收确定方式是指对纳税人纳税义务的具体内容加以确定的方式,其核心是对应纳税额的确定。从税收法律关系债务关系说的角度看,纳税人的税收债务自课税要素满足时自动产生,但该税收债务,或者称纳税义务的具体数额并不具体,还需要通过一定的方式加以确定,才形成为具体的应纳税额;换言之,课税要素满足时,纳税人的税收债务只是抽象地成立,其税收债务由抽象转为具体,则有赖于法定的税收确定程序。税收确定方式通常包括两种:一是纳税申报,是指税务机关根据纳税人的申报确定其应纳税额;二是行政核定,又称税收核定,是指税务机关通过行政处分的方式确定纳税人的应纳税额,其结果即可简称为核定税额。可见,不论是纳税人自行申报,还是税务机关依法核定的税额,均构成纳税人的应纳税额。而且,这一结论可以通过对《税收征管法》有关条文用语的体系解释加以佐证。

虽然在《税收征管法》中找不到明白界定“核定(税款)”与“应纳税款”之间关系的条文,但当笔者把检索的关键词换成“核定”和“应纳税额”后,就会发现在《税收征管法》的第二十八条第2款、第三十五条和第三十七条均同时提到了上述两个关键词。除第二十八条第2款由于规定的是已

1992年4月16日《公安部 最高人民法院 最高人民检察院 国家税务总局关于印发 第六次联席例会纪要 的通知》的附件《关于办理偷税、抗税刑事案件具体应用法律的若干问题的解释 宣传提纲》第二、(一)部分指出:“按照法律、法规:一般的偷税、抗税行为由税务机关作为行政处罚;只有偷税、抗税达到‘情节严重’的程度才构成犯罪,由司法机关追究刑事责任。”

如果从税收法律关系权力关系说的角度看,纳税人的纳税义务更是有赖于税收核定的方式才得以产生。因此,纳税人的应纳税额或称应纳税款从税收确定方式角度来看,就等于核定(的应纳)税款或者核定(的应纳)税额。

被废止的农业税因而不考虑外,其他两条的表述均为“核定其应纳税额”即“应纳税额”是“核定”的宾语。可见,应纳税额只是作为核定的对象,把“核定的应纳税额”简称为“核定税额”应当是符合逻辑的,与其相对应的概念则应当是纳税人自行申报的应纳税额。因此,不论是纳税人自行申报还是税务机关核定,其实都是确定应纳税额的一种方式,经由两种方式得到的结果应当都属于“应纳税额”的范畴。所以,核定税款属于应纳税款的结论应当在逻辑上是完全成立的。

如果否认上述结论,即税务机关核定的税款并不属于纳税人的应纳税款,就会造成仅适用核定方式征收的纳税人无应纳税款存在的结果。例如根据《国家税务总局关于印发企业所得核定征收办法(试行)的通知》(国税发[2008]30号)第三条,对具有六种法定情形之一的纳税人,核定征收其企业所得税,此时该核定税款理应构成纳税人的应纳税款;再如根据《实施细则》第三十六条和《个体工商户税收定期定额征收管理办法》第二条、第三条,对符合法定条件的个体工商户,由税务机关依法核定其应纳税额。

本文案例中,税务机关对纳税人甲所核定税款系依法而为,且促发税务机关核定行为的恰恰是纳税人销毁账簿凭证的违法行为,因此将核定税款解释为应纳税款的一种形态并不侵犯纳税人甲的合法私有财产。而且核定税款并没有脱离纳税人的应税事实。纳税义务产生的客观基础在于应税事实,而非纳税人设置和保管账簿凭证或者自行申报等协力义务的履行行为。协力义务的履行只是证明应税事实以及基于此应税事实而产生的应纳税款的证据方式之一,且非惟一方式。因此,只要纳税人有从事生产经营的应税事实存在,即便其销毁了账簿凭证,其纳税义务仍然成立,只不过该抽象纳税义务的具体化由于协力义务的违反而转为采取核定的方式。如果否认核定税款具有应纳税款的属性,岂非承认只有藉由纳税人协力义务的履行才能确定应纳税款?反面而言,纳税人一旦销毁了账簿凭证,岂非也就通过消灭应纳税款的方式抹杀了其应税事实的客观存在。

因此,所谓核定税款无非是从税收核定的角度对应纳税款所作的另一种表述而已,两者在质上具有同一性。既然“不缴或者少缴的应纳税款(或应纳税额)就等于偷税税额”,那么“不缴或者少缴的核定税款”当然也就与“偷税数额”具有了一致性。

四、结 论

明确应纳税款、核定税款与偷税数额之间的关系是正确处理本文篇首所引案例的关键所在;换言之,从《税收征管法》第六十三条的规范逻辑来看,“核定税款”是否具有“应纳税款”的属性是“核定税款”能否具有偷税处罚依据的法律效力的前提。这一问题首先取决于“应纳税款”的文义。应纳税款,在《税收征管法》中常简称为“税款”,本文认为在其两种可能的文义中应当采用“义务说”,即指纳税人应当向国家缴纳的税收款项;其确定的途径在自行申报情形下依纳税人申报而定,在核定征收情形下依税务机关的核定行为而定,因此核定税款包括在应纳税款范畴当中。

其次,不论是从《税收征管法》多个条文所构成的内部体系,还是从《税收征管法》之外的有关偷税行为规定的外部体系来看,“不缴或者少缴的应纳税款(额)”与“偷税数额”具有一致性。

再者,运用体系解释方法分析《税收征管法》第二十八条、第三十五条、第三十七条以及其他有关税法规范,本文又论证了应纳税款理应包括核定税款。

综上所述,从法解释学角度看,核定税款具有应纳税款的属性;本文案例中,税务机关应当采纳“肯定说”,将纳税人不缴或者少缴的核定税款包括在其应纳税款,进而包括在偷税数额中,作为对纳税人处予罚款的数额依据。

参考文献

- (1) [德]卡尔·拉伦兹著,陈爱娥译《法学方法论》,商务印书馆2003年版。
- (2) 杨仁寿《法学方法论》,中国政法大学出版社1999年版。
- (3) 黄茂荣《税法总论》(第二册),台湾植根法学丛书编辑室2005年版。

作者单位:厦门大学法学院
(责任编辑:向东)

第二十八条第2款规定:“农业税应纳税额按照法律、行政法规的规定核定。”尽管该款由于农业税已被废止而应当当然失效,但从法条表述来看,对于农业税而言,其应纳税额均由核定方式确定,因此应纳税额就等于核定税额。